

תאריך: 20 בספטמבר, 2018

סימוכין: 153304

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות

מס' 27.2018

א.ג.ב.,

הנדון:

- מחירי העברה- פורסמו שני חוזרים של רשות המסים**
- א. קביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק המקומי- חוזר מס הכנסה 11/2018
- ב. שיעורי וטווחי רווחיות בעסקאות מסוימות - חוזר מס הכנסה 12/2018

תמצית

- ביום 5 לספטמבר 2018, פרסמה רשות המסים שני חוזרים בנושא מחירי העברה כדלקמן:
- **חוזר מס הכנסה 11/2018** - קביעת שיטת מחירי העברה המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק המקומי (להלן: "חוזר השיטות").
 - **חוזר מס הכנסה 12/2018** - שיעורי וטווחי רווחיות בעסקאות מסוימות (להלן: "חוזר המרווחים").

חוזר השיטות מתאר את שיטת מחירי העברה אשר תתאים למספר רמות של פעילות שיווק ומכירה של ישות ישראלית המהווה חלק מקבוצה רב לאומית ואילו חוזר המרווחים קובע מרווחים המהווים מסלול ירוק (safe harbor) לכמה סוגי פעילויות של ישות ישראלית המהווה חלק מקבוצה רב לאומית. במסגרת החוזר, רשות המסים גם מקלה את דרישות התיעוד במקרים שבהם נקבע המרווח בעסקה בין חברתית בהתאם לחוזר המרווחים.

חוזר השיטות- חוזר מס הכנסה 11/2018

מטרת החוזר הינה לפרט את אופן הזיהוי והניתוח של פעילות בין חברתית ושיטת מחירי העברה המתאימה ביותר לקביעת חלקה מתוך כלל הפעילות העסקית של הקבוצה הרב לאומית, וזאת על בסיס הניסיון שנרכש במהלך השנים בבחינת עבודות חקר תנאי שוק שהוגשו למחלקת מחירי העברה ותוך יישום קווי ההנחיה של ה-OECD בעניין.

החוזר מציין כי ככל שניתוח הפונקציות, נכסים וסיכונים (להלן: "ניתוח ה-FAR") מצביע על כך שמבוצעת פעילות מכירות ואין לנציגות המקומית נכסים בלתי מוחשיים שיווקיים משמעותיים, אזי שיטת מחירי העברה המתאימה תהיה "שיטת שיעור הרווחיות" ומדד רווחיות המבוסס על המכירות בשוק עליו אחראית הישות המקומית. לעומת זאת, במקרים בהם לאור ניתוח ה-FAR מדובר בפעילויות שיווק ופרסום, שיטת מחירי העברה המתאימה תהיה "שיטת שיעור הרווחיות" ומדד הרווחיות המבוסס על מרכיב העלויות הכרוכות בפעילות עצמה.

החוזר מתווה עקרון לפיו ככל שפעילות הנציגות המקומית מהווה חלק אינטגרלי מהליך המכירה, כך תמחור הפעילות של אותה נציגות, יגזר ממטרתה, כלומר מכירותיה. לעומת זאת, במקרים בהם פעילויות המכירה של הנציגות המקומית אינן מהוות חלק אינטגרלי בפעילות המכירה, אזי תמחור הפעילות יגזר ממדד אחר.

תל אביב - משרד ראשי

מרכז עוריאלי 1 תל אביב, 6701101, ת.ד. 16593 תל אביב 6116402 | טלפון: 03-6085555 | info@deloitte.co.il

משרד נצרת
מרכז אבן עזר 9
נצרת, 16100

טלפון: 073-3994455
פקס: 073-3994455
info-nazareth@deloitte.co.il

משרד אילת
המרכז העירוני
ת.ד. 583
אילת, 8810402

טלפון: 08-6375676
פקס: 08-6371628
info-eilat@deloitte.co.il

משרד באר שבע
רחוב האנגריה 77, בנין 1
פארק ההייטק, גב ים נגב
באר שבע, 8470912

טלפון: 08-6909500
פקס: 08-6909600
info-beersheva@deloitte.co.il

משרד חיפה
מעלה השחרור 5
ת.ד. 5648
חיפה, 3105502

טלפון: 04-8607333
פקס: 04-8672528
info-haifa@deloitte.co.il

משרד ירושלים
קרית המדע 3
מגדל הר חוצבים
ירושלים, 914510
ת.ח. 45396

טלפון: 02-5018888
פקס: 02-5374173
info-jer@deloitte.co.il

החוזר מציע להתחיל את הניתוח הפונקציונאלי בסקירה של החוזה בין הצדדים ולהמשיך בבדיקה של התנהגות הצדדים בפועל, על מנת לוודא שהינה תואמת את הנאמר בחוזה.

החוזר מציין מספר קריטריונים אשר מסייעים לקבוע את אופי הפעילות כמו: מי מציג את המוצר ללקוח, מי מאפיין את צרכי הלקוח, למי הסמכות לתת הנחות או תנאי אשראי חריגים, את מי הלקוח רואה כאחראי על המכירות ועוד.

החוזר מתייחס לשלושה סוגי פעילויות: פעילות הפצה מקיפה, פעילות הפצה בסיכון נמוך ופעילות שיווקית, כאשר ישנם מאפיינים ייחודיים לכל סוג פעילות אשר כוללים, בין השאר:

פעילות הפצה מקיפה (Full Fledge Distribution):

- היא המחויבת העיקרית בעסקה מול הלקוח ולא היצרן.
- נושאת בסיכון מלאי.
- נושאת בסיכון האשראי.

פעילות הפצה בסיכון נמוך (LRD – Low Risk Distribution)

- אחראית על הצגת המוצר ופיתוחים אחרונים ללקוח.
- לעיתים נושאת בסיכון המלאי ובסיכון הלקוחות ולעיתים סיכונים אלה יוגבלו.
- מעורבות במשא ומתן גם אם החוזה עם הלקוח אינו נחתם על ידה.
- עובדי המכירות הם ממקבלי השכר הגבוה בישות ובעלי מומחיות בתחום הפעילות.
- אסטרטגיית השיווק אינה נקבעת על ידי היישות.
- הפקת החשבוניות אינה מתבצעת בהכרח ע"י הישות.

פעילות שיווק:

- בעלת מספר עובדים מצומצם.
- תגמול העובדים לא מבוסס על מכירות.
- פעילות שיווק ופרסום, ביצוע מחקרי שוק ופילוח לקוחות ופחות מכירות.
- קיים משווק רשמי אחר בשוק הפעילות.

החוזר מציין שפעילות הפצה מקיפה תתמוחר על בסיס שיטה הנגזרת מהמכירות שהישות מבצעת ולא על בסיס עלויותיה. שיטות מקובלות לתמחור פעילות כזו יהיו בדרך כלל, שיטת הרווח הגולמי בשיעור קבוע מהמכירות, שיטת השוואת הרווחיות עם מדד רווחיות הנובע מהמכירות או שיטת חלוקת הרווח.

פעילות הפצה בסיכון נמוך, תתמוחר לפי החוזר, על בסיס המכירות שהישות מבצעת ולא על בסיס עלויותיה. שיטה מקובלת לתמחור פעילות כזו תהיה, בדרך כלל, שיטת השוואת הרווחיות עם מדד רווחיות הנובע מהמכירות.

פעילות שיווקית ניתן לתמחר לפי החוזר על בסיס עלויותיה הישירות או התפעוליות.

חוזר המרווחים- חוזר מס הכנסה 12/2018

מטרת החוזר הינה להציג את עמדת רשות המיסים במספר סוגי עסקאות, תוך הקלת דרישות התייעוד והדיווח בדרך של מסלול ירוק (safe harbor). החוזר מאפשר בחירה בדיווח בהתאם לשיעורי הרווחיות המצוינים בו, אשר נקבעו בהתאם לניסיון המצטבר של מחלקת מחירי העברה ברשות המיסים בישראל. עוד הובהר בחוזר הנ"ל כי שיעורי הרווחיות ייבחנו מעת לעת ויתכן כי יעודכנו בהתאם.

להלן טווחים ושיעורי רווחיות אשר עומדים בתנאי ומחיר השוק של העסקאות הבאות, כפי שפורטו בחוזר:

1. **שירותים המוסיפים ערך נמוך (Low value added services).** בהתאם לחוזר, שירותים המוסיפים ערך נמוך הנם שירותים העונים לכל הקריטריונים הבאים:
- השירותים הנם בין חברתיים.
 - השירותים הנם בעלי אופי תומך (supporting nature).
 - השירותים אינם חלק מליבת הפעילות של הקבוצה הרב לאומית.
 - השירותים אינם מצריכים שימוש בנכסים בלתי מוחשיים ייחודיים ומשמעותיים ואינם מביאים ליצירת נכסים בלתי מוחשיים ייחודיים ומשמעותיים.
 - השירותים אינם כרוכים בלקיחת ו/או שליטה על סיכון מצד נותן השירות.
 - השירותים אינם מסופקים לצדדים לא קשורים.
- בהתאם לחוזר, שירותים שלא ניתן להתייחס אליהם כמוסיפים ערך נמוך כוללים, בין היתר, שירותי מחקר ופיתוח, שירותי ייצור או הפקה, שירותי ניהול ועוד.
- החוזר קובע כי שירותים המוסיפים ערך נמוך יביאו לרווחיות תפעולית בסכום השווה לסך ההוצאות הכרוכות בהפקתם מוכפלות ב- 5%.
2. **שירותי שיווק** - שירותי השיווק שאליהם מתייחס החוזר תואמים לפעילות המסווגת כשיווקית כאמור בסעיף 4.3 לחוזר בנושא קביעת שיטת מחירי העברה ("חוזר השיטות") המתאימה בפעילות הקשורה להפצה, שיווק ומכירות של קבוצה רב לאומית בשוק המקומי ואשר ניתנים בישראל.
- החוזר מדגיש כי בעסקאות עליהן חל החוזר לא נעשה שימוש בנכסים לא מוחשיים ייחודיים ומשמעותיים לצורך מתן השירותים, והשירותים אינם מביאים ליצירת נכסים לא מוחשיים ייחודיים ומשמעותיים. בנוסף, החוזר קובע כי מדובר בשירותים שאינם כרוכים בלקיחה ו/או שליטה על סיכון מהותי מצד נותן השירות.
- בהתאם לחוזר, שירותי שיווק העומדים בקריטריונים המפורטים לעיל יביאו לרווחיות תפעולית בסכום השווה לסך ההוצאות הכרוכות בהפקתם מוכפלות בשיעור שבין 10% ל- 12%.
3. **שירותי הפצה** - שירותי הפצה בהם דן החוזר תואמים לפעילות המסווגת כהפצה בעלת סיכון נמוך כאמור בסעיף 4.2 לחוזר השיטות ואשר ניתנים בישראל.
- החוזר קובע כי, למען הסר ספק, לא נעשה שימוש בנכסים לא מוחשיים ייחודיים ומשמעותיים לצורך מתן השירותים והשירותים אינם מביאים ליצירת נכסים לא מוחשיים ייחודיים ומשמעותיים.
- כמו כן מובהר בחוזר כי השירותים אינם כרוכים בלקיחה ו/או שליטה על סיכון מהותי מצד נותן השירות (Low Risk Distributor).
- החוזר קובע כי שירותי הפצה בעלי סיכון נמוך כאמור יביאו לרווחיות תפעולית בסכום השווה לסך מחזור המכירות בשווקים שלגביהם ניתנים שירותי הפצה של הישות הישראלית מוכפל בשיעור שבין 3% ל- 4%.

הקלה בדרישות דיווח

- החוזר קובע כי נישום שידווח בהתאם לשיעורים שנקבעו בחוזר לגבי שירותים המוסיפים ערך נמוך, שירותי שיווק ושירותי הפצה האמורים לעיל, לא תחול לגביהם הדרישה לפרט "עסקאות דומות, שיטת ההשוואה שנבחרה, ומאפייני ההשוואה שעל פיהם נקבעו טווח הערכים והטווח הבין רבעוני לפי העניין, פירוט ההתאמות שנעשו למאפייני ההשוואה והסבר לבחירת השוואה ולהתאמות שנעשו, פירוט התוצאות שהתקבלו בעקבות ההשוואה, הצגת טווח הערכים או הטווח הבין רבעוני לפי העניין וכן המסקנות מההשוואה לעסקאות דומות".
- נישומים שידווחו בשיעורים שונים מהשיעורים המפורטים בחוזר יידרשו להגיש עבודת חקר תנאי שוק מלאה כאמור בתקנה 5 לתקנות מחירי העברה.

למידע ופרטים נוספים:

גיא אטיאס, שותף, מנהל מחלקת מחירי העברה, חטיבת המס, טל': 03-6086129

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'

רואי חשבון

Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© כל הזכויות שמורות

www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

© 2018 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.